16177/2023 REMISES CIUDAD PAISAJE SRL (TF 48950-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, agosto de 2023

VISTOS:

Los recursos de apelación interpuestos por la AFIP-DGI y por la parte actora contra la sentencia de fs. 167/170; y,

CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 167/170, el Tribunal Fiscal de la Nación: **(i) confirmó** la resolución 54/18 dictada por la División Revisión y Recursos -Dirección Regional Paraná- de la AFIP-DGI que determinó la obligación tributaria de "Remises Ciudad Paisaje S.R.L." en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2016 a 01/2017, con más los intereses resarcitorios, con costas; **(ii) revocó** la multa por $200.885,17 aplicada en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), con costas por su orden; y **(iii)** reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional.

Para así resolver, el organismo jurisdiccional explicó que la AFIP había considerado gravados, por aplicación de los arts. 1º, inc. b, 3º, inc. e, apartado 21 y 4º, inc. e, de la ley del Impuesto al Valor Agregado, a los servicios de radiocomunicaciones móviles terrestres prestados a terceros (esto es, a otros remises o taxis), con sustento en que se trataba de una actividad diferente a la de transporte de pasajeros, que no tenía prevista exención en dicha norma y por la cual la actora "*actuó como un gestor a cambio del cobro de un canon o comisión*" (fs. 168).

Arguyó que el art. 7º, inc. h, apartado 12 de la ley del Impuesto al Valor Agregado disponía que estaban exentos "*los servicios de taxímetros y remises con chofer realizados en el país, siempre que el recorrido no supere los 100 (cien) kilómetros*". Asimismo, precisó que el art. 33 del decreto reglamentario 290/00 rezaba que "*A los fines de la exención dispuesta en el artículo 7º, inciso h), punto 12), de la ley, se entenderá por servicios de transporte de pasajeros terrestres urbanos y suburbanos, a los habilitados como tales por los organismos competentes en jurisdicción nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*".

En el referido contexto normativo, coligió que en virtud del principio de legalidad que rige en materia tributaria, lo único que estaba exento en la ley era el transporte de pasajeros que contase con habilitación estatal y cuya distancia de recorrido no superara los 100 kilómetros. Así pues, consideró que otros servicios vinculados a dicha prestación, recorridos por una distancia mayor y/o sin habilitación, se encontraban

USO OFICIAL

gravados conforme lo dispuesto por el art. 3º, inc. e, punto 21 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Añadió que de los "*Contratos de Suministro del Servicio*" celebrados por la actora con los propietarios de los vehículos, surgía que: **(i)** Remises Ciudad Paisaje S.R.L. proveía al propietario del auto o a quien éste designase el uso de la señal de radiofrecuencia de la que era titular; **(ii)** la actora se comprometía a dar el servicio de administración de telefonía (recepción de llamadas), de radio llamados y frecuencia y distribución de viajes; **(iii)** el precio de dicho servicio era "*a acordar*", se pagaba en forma mensual por mes adelantado en el domicilio de la empresa, contra entrega de recibo; **(iv)** el propietario del auto tenía a su cargo la instalación y el mantenimiento del equipo receptor de la señal de radiofrecuencia en los vehículos y tenía prohibido usarla con un destino distinto o para otra empresa prestadora del servicio de remisería; **(v)** la actora entregaba un equipo de radiofrecuencia "*Maker móvil*" que debía ser reintegrado en caso de rescisión del contrato, junto con el cuaderno de habilitación otorgado por la Municipalidad de Paraná y las obleas municipales de las puertas y parabrisas; y **(vi)** el propietario se obligaba a prestar el servicio de remisería por su cuenta, en forma personal y/o a través de terceros.

Puntualizó que de las declaraciones testimoniales de los choferes prestadas en sede de la AFIP surgía que el precio de la prestación equivalía al 10% de la recaudación.

En el escenario descripto, concluyó que la actora había prestado a terceros el servicio de radio llamada, "*que fue independiente y diferente de la actividad de transporte de pasajeros que en realidad prestaron tales terceros, sin que exista posibilidad de asimilar ambas actividades*". En ese mismo orden de ideas, aclaró que "*no se trata de gravar el servicio de radiofrecuencia complementario del servicio de transporte que prestó Remises Ciudad Paisaje SRL con sus propios autos o con autos de terceros, sino del servicio prestado a otros con los que se vinculó a través de un contrato de suministro que fueron los que facturaron la prestación y abonaron a la aquí recurrente una comisión que ésta debió gravar*" (fs. 168vta.).

Reseñó la doctrina jurisprudencial de la Sala III en autos "*Radio Taxi Siglo XXI SRL (TF 29645-I)- Alberto González c/ DGI s/*", sentencia del 10/12/13, y advirtió que, en el caso, la contribuyente no había invocado ni demostrado que "*su facturación provenía directamente del usuario del servicio de transporte —término utilizado en sentido amplio que puede abarcar al tomador del servicio o pasajero propiamente dicho— y no de los taxistas abonados al servicio de radiofrecuencia*" (fs. 169). Al respecto, recordó que, según el "*Contrato de Suministro de Servicio*" firmado con los propietarios de los autos, eran ellos los responsables de la prestación del servicio a los usuarios.


#37699932#381777081#20230831093902425

En lo atinente a la forma de liquidar la obligación, indicó que había sido realizada a partir de la información brindada por la Dirección de Transporte de la Municipalidad de Paraná y los datos aportados por uno de los socios de Remises Ciudad Paisaje S.R.L. a la fiscalización, en la que, además, se tomaron promedios de uso en los que se tuvo en cuenta otros aspectos que podían afectar la prestación del servicio, tales como los desperfectos que pudiesen tener los autos y que impidiesen su circulación. En esa misma línea, subrayó que "*los términos del contrato de suministro firmado con los propietarios de los autos que establecía que el precio se iba a acordar en cada caso particular, sumado a la falta de discriminación de la comisión en los comprobantes de ventas y que en esta instancia la recurrente reconoce en su escrito que no hay una sola factura o comprobante de respaldo del servicio prestado, tornan razonable el método seguido por el juez administrativo en la determinación de la base imponible omitida*" (fs. 169).

No obstante, revocó la multa impuesta en atención a la configuración de un error de derecho excusable determinado por: **(i)** las reglamentaciones municipales que aludían a las empresas prestadoras del servicio de *remise* con sistema de radio llamada entre aquéllas que realizaban la actividad de "*transporte diferencial de pasajeros*"; y **(ii)** la jurisprudencia sobre la materia.

2º) Que, disconforme con la decisión, **la actora interpuso y fundó su recurso de apelación** a fs. 177/177vta. y a fs. 193/201vta., respectivamente, que fue replicado a fs. 221/229vta.

A su turno, el **Fisco Nacional dedujo su recurso** a fs. 183, fundado a fs. 205/212 y contestado a fs. 216/219.

La **parte actora** advierte que utilizó la central de radio llamado en los términos dispuestos por la normativa que rige su actividad de transporte de pasajeros y por la habilitación que tiene para desarrollarla. En ese sentido, precisa que el art. 6º, inciso 2º de la ordenanza municipal nº 7636 establece que el sistema de radio llamado es de uso exclusivo de la empresa habilitada para todos los vehículos que componen la flota —sean propios o contratados—. Añade que, según el art. 12, inciso 2º de ese mismo cuerpo legal, los remises "*solo podrán tomar pasajeros en la vía pública cuando hubiera sido solicitado en la administración del permisionario*", de modo que tienen prohibido prescindir del servicio de radio llamado habilitado para el transporte de pasajeros. En el referido contexto normativo, la recurrente esgrime que la utilización del sistema de radio llamada es una exigencia legal que condiciona la habilitación del servicio prestado. Ello así, asevera que dicho sistema "*estructura el servicio cualquiera sea la modalidad de prestación (vehículos propios o contratados), lo que hace que sea esencial y necesaria y no contingente o conveniente*" (fs. 194).

USO OFICIAL

Pone de resalto que Remises Ciudad Paisaje S.R.L.: (i) asume el riesgo empresarial en forma exclusiva; (ii) celebra el contrato de transporte con el pasajero; y (iii) es la empresa habilitada para prestar el servicio de remise a través de una flota de vehículos con identificación a su nombre, sujeta a verificación y autorización por parte del municipio habilitante.

Afirma que el pronunciamiento apelado omitió expedirse respecto a la doctrina administrativa derivada de los dictámenes (DAT) nº 121/96 y 68/01.

Se agravia respecto a la falta de análisis de la ordenanza municipal nº 7636 dictada por el municipio de Paraná en tanto autoridad local habilitante a la que refiere la misma ley del Impuesto al Valor Agregado para definir la actividad exenta. De este modo, atribuye al *a quo* un desconocimiento de la función que cumple la central de radio llamado dentro de la normativa local habilitante del servicio: servir a una única actividad que es el transporte de pasajeros bajo la modalidad de remise. En consecuencia, considera que el juzgador se arrogó el papel de legislador al crear una norma según la cual la utilización de una central de radio llamado comporta un servicio independiente, diferente y complementario al de transporte.

Indica que el *a quo* no valoró prueba directa y decisiva, obrante en las actuaciones, a saber:

- la información brindada por la Dirección de Transporte de la Municipalidad de Paraná según la cual: **a-** el sistema de radio llamado es exigido para ser utilizado por toda la flota de remises habilitados para el transporte de pasajeros; **b-** el municipio paranaense no regula el "*servicio de radiocomunicaciones móviles terrestres*" de manera independiente al servicio de "*transporte diferencial de pasajeros en automóvil remise*"; **c-** la actora no se encontraba habilitada para prestar "*servicio de radiocomunicaciones móviles terrestres*" en el período ajustado; y **d-** el sistema informático municipal registra vehículos de la actora dados de baja que igualmente fueron considerados por el ajuste y convalidados por la sentencia recurrida;
- el testimonio de la Sra. Álvarez que niega haber prestado servicios a la actora mientras que la fiscalización le atribuye haberlo hecho por 20 días al mes, previo pago de $2.400 mensuales;
- la prueba testimonial de la Sra. Herrera que alegó haber cesado la prestación del servicio de transporte a partir de noviembre de 2015 a pesar de que la AFIP asumió el desarrollo de su actividad durante 2016 y 2017; y
- los testimonios de los Sres. Filleul, Gariboglio, Díaz y Zaballos que coadyuvan a rebatir la cantidad de días laborados por los vehículos.

Manifiesta que la sentencia valoró arbitraria y parcialmente las probanzas obrantes en la causa puesto que tuvo por acreditado que los terceros con que Remises Ciudad Paisaje S.R.L. celebró los "*Contratos de Suministro*" "*fueron los que facturaron la prestación*" cuando "*la única facturación existente es la que emite la*


#37699932#381777081#20230831093902425

empresa habilitada al pasajero" (fs. 198vta.). Por otra parte, expresa que el *a quo* denegó la prueba pericial ofrecida para probar que la actora era quien facturaba directamente al usuario del servicio de transporte y no los taxistas. En esa misma línea argumental subraya que el Tribunal Fiscal convalidó el ajuste fiscal que tomó como cierto que todos los vehículos de terceros trabajaban 20 días al mes y pagaban $120 diarios en concepto de canon a Remises Ciudad Paisaje S.R.L., sin que obre constancia alguna que demuestre tales extremos. En este punto, refiere a que los mismos "*contratos de suministro*" omiten fijar un monto determinado e igual en todos los casos, pagadero por los terceros.

Indica que la "*asunción de responsabilidad por la prestación del servicio*" a la que alude el "*Contrato de Suministro*" "*refiere a la utilización del vehículo y no a la responsabilidad por el giro de la actividad empresarial habilitada, de lo contrario sería un sinsentido que se le exigiera a esta última la contratación de un seguro de responsabilidad civil* (…) *para el reconocimiento de habilitación municipal*" (fs. 199). Ergo, arguye que soporta la responsabilidad contractual derivada del contrato de transporte de los vehículos de terceros contratados.

En el escenario descripto, colige que el Tribunal Fiscal otorgó relevancia a meras especulaciones (esto es, los días y el pago atribuido a los servicios prestados por los vehículos de terceros dados de alta) por sobre prueba directa que las contradicen (esto es, respuestas a requerimientos de 15 circularizaciones y testimoniales de 7 propietarios de vehículos).

Cita jurisprudencia que entiende aplicable.

Por último, se queja de la imposición de costas por su orden motivada en la revocación de la multa aplicada en tanto considera que aquellas deben ser soportadas por la demandada por lógica consecuencia de la configuración del error excusable.

Por su parte, el **Fisco Nacional** en su escrito de expresión de agravios manifiesta que las cláusulas del "*contrato de suministro*" acreditan que la actora provee un servicio de "*señal de radiofrecuencia*" independiente de la actividad de transporte de pasajeros, "*encontrándose indudablemente diferenciadas la actividad gravada y la exenta, como entendió el Tribunal Fiscal, para decidir sobre el fondo de la cuestión*" (fs. 209). Sobre dicha base, alega que si la información atinente a la habilitación de la recurrente y la utilización del sistema de radio llamado para toda la flota previsto en la ordenanza municipal nº 7635 no comportaban cuestiones controvertidas, "*entonces no se darían las `circunstancias especiales` a que refiere como para dejar sin efecto la multa aplicada al considerar configurado en autos la existencia de error de derecho excusable*" (fs. 209vta.). Puntualiza que las circunstancias que rodearon al accionar de la

USO OFICIAL

contribuyente no son confusas ni de difícil interpretación. Añade que la normativa no fiscal involucrada tampoco indujo o forzó la comisión de un error en los términos entendidos por el *a quo*. Pone de relieve que el art. 14 de la normativa local a que aludió el Tribunal Fiscal establece que, "*el permisionario deberá cumplimentar el pago de todas las disposiciones tributarias vigentes, al igual que los tributos provinciales y/o nacionales que correspondiente más los tributos que se fijen para la prestación de este servicio*" (fs. 210vta.). Así pues, concluye que la actora no se encontraba ante un error esencial, decisivo e inculpable sino vencible, en tanto lo podría haber evitado si hubiera empleado la diligencia normal.

3º) Que, conforme surge de las **constancias de la causa**:

(i) A través de la orden de intervención nº 1573511, del 9/03/17, la AFIP inició la fiscalización de la obligación de la actora en el Impuesto al Valor Agregado de los períodos 1/2016 a 1/2017 (cfr. fs. 2 del legajo de inspección I). En el marco del procedimiento administrativo ante la AFIP, la actora adjuntó un listado con el detalle de los vehículos propios (15). En esa ocasión informó que por el alquiler de sus autos propios a los choferes de esos vehículos cobraba $380 por día "*teniendo un promedio de utilización de los rodados de 20 jornadas, dado que en muchas ocasiones se encuentran en reparación o mantenimiento*". Asimismo, precisó que "*el canon diario para los terceros que utilizan la estructura de nuestra firma es de 120 pesos por día*" (cfr. fs. 8 del legajo de inspección I);

(ii) La Dirección de Transporte Urbano de la Municipalidad de Paraná acompañó un detalle con los vehículos (61) con los que operó la firma aquí involucrada en los períodos fiscalizados y precisó las fechas de alta y baja (cfr. fs. 32/33 del legajo de inspección I). Por su parte, la fiscalización requirió información a los propietarios de los vehículos con los que se prestó el servicio de transporte acerca de la relación comercial con Remises Ciudad Paisaje S.R.L., los montos abonados a la actora por canon y otros conceptos y solicitó la documentación respaldatoria pertinente. Como resultado de lo informado, surge que Mariela Díaz "*pagaba un monto mensual o quincenal según la cantidad de días que la unidad está a disposición*"; Ariel Johnson, Autotransporte Paracao S.R.L., Nilda Beatriz Álvarez, Julio Nessi, Jesús Nicolás Villalba y María Inés Herrera negaron la existencia de relación comercial con la actora; Félix Roberto Filleul reconoció haber abonado a Remises Ciudad Paisaje S.R.L. "*un canon de $60 por cada día laborado, habiendo prestado disponibilidad 4 días por semana aproximadamente*"; Paola Zeballos indicó que "*los servicios prestados a la empresa han sido irregulares, por lo que no puedo aportar detalle diario de lo abonado* (…) *el pago se establecía mediante una comisión que determina la empresa sobre los viajes que realizaba cada día*"; Zulnilda Gariboglio aseveró que "*recurrentes problemas mecánicos de mi vehículo hicieron que no tuviera disponibilidad que el servicio exige*"; Luis Matías Londero detalló que trabajó "*pocos meses con la empresa, sin pagar canon*


#37699932#381777081#20230831093902425

diario, sino montos liquidados mensual y/o quincenalmente, según días/horas efectivamente laborados"; Agustina Forno indicó que le resultaba "*imposible aportar detalle diario de montos abonados* (…) *debido a que no llevo registro contables de mis gastos*"; Julio Arturo Johnson precisó que abono un canon de $60 diarios "*por cada día laborado, habiendo prestado disponibilidad 5 días por semana aproximadamente*"; Juan Domingo Duarte admitió haber pagado un canon liquidado en base a los viajes realizados "*cada día la empresa se llevaba una comisión de lo recaudado*"; y Enrique Roberto Aguerrevengoa informó que "*pagó un monto que se liquida mensual o quincenalmente según la cantidad de días que la unidad está a disposición y los viajes que realiza durante dicho período, el cual es variable, no pudiendo precisar un detalle diario*" (fs. 5, 12, 15, 20, 26, 29, 38, 43, 48, 53, 58, 69, 73, 78 y 105 del cuerpo de inspección "*Circularización de los Propietarios de Vehículos*");

(iii) La Administración Tributaria de la Provincia de Entre Ríos acompañó el detalle de los ingresos declarados por la parte actora en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la actividad de "*Servicio de transporte automotor de pasajeros mediante taxis y remises; alquiler de auto con chofer*" entre el mes de enero de 2016 y el mes de enero de 2017 (fs. 117/118 del legajo de inspección I);

(iv) El 22/11/17, la Dirección de Transporte Urbano de Paraná aportó 12 copias de contratos de "*Suministro de Servicio*" celebrados entre "*Ciudad Paisaje S.R.L.*" y terceros propietarios de vehículos. En lo que aquí interesa, las partes convinieron que la actora "*proveerá el uso al propietario o a quien este designe, de la señal de radiofrecuencia de la cual ostenta la titularidad. El objeto del presente comprende: Servicios de administración de telefonía (recepción de llamadas), Servicio de radio llamados y frecuencia y distribución de viajes con el objeto de prestar el servicio de transporte de pasajeros por remises en la Ciudad de Paraná*". El precio es "*de ($140) mensuales*" o bien a "*a acordar*" y la instalación y el mantenimiento del equipo receptor de radiofrecuencia en el vehículo queda a cargo del propietario, quien tiene prohibido "*utilizar la señal de radiofrecuencia con un destino distinto al establecido en el presente o para otra empresa prestadora del servicio de remisería*". Además, queda establecido que el propietario del vehículo asume la responsabilidad de cumplir con todas las ordenanzas y reglamentaciones y debe atender todos los impuestos y gravámenes que se establezcan para la prestación del servicio de transporte de pasajeros por remis que debe prestar por su cuenta, en forma personal y/o a través de terceros. La décima cláusula establece que la empresa de remises "*entrega un equipo de radiofrecuencia Maker, móvil 31 el cual en caso de rescisión del contrato, deberá ser reintegrado*" y, en otros ejemplares, la referida cláusula reza: "*se le entregará en comodato un equipo de despacho automático marca Maker nro Empresa 52 nro Interno*

USO OFICIAL

27 compuesto por 1. Una terminal 2. Un maestro 3. Seis sensores 4. Un GPS. Por el mismo se abonará $10 diarios para mantenimiento, en el caso de dejar la empresa deberá reintegrarlo a Remises Ciudad Paisaje S.R.L." (conf. fs. 151/162vta. del legajo de inspección I);

(v) El informe final de inspección puntualizó que el canon cobrado a los terceros propietarios de vehículos no se encuentra registrado en el Subdiario IVA Ventas a excepción del mes de febrero de 2016 en el cual se constataron cuatro facturas emitidas a aquéllos cuyos importes distan de los determinados por la fiscalización. Detalló que ninguno de los propietarios de vehículos circularizados aportó documentación relativa a su relación comercial con la actora y precisó que según la información brindada por la Dirección de Transporte Urbano Municipal en el período bajo fiscalización la empresa utilizó 67 vehículos de terceros. En consecuencia, coligió que la actividad realizada por la actora resulta subsumible en las previsiones del art. 3º, inc. e, apartado 21 de la ley del Impuesto al Valor Agregado debido a su función de "*mero gestor o promotor la cual se encuentra alcanzada por el gravamen, proporcionándoles clientes al remisero, sin asumir los riesgos y responsabilidades de la prestación del servicio de transporte*". Aclaró que en las compras registradas en subdiarios IVA compras de Remisería Ciudad Paisaje S.R.L. no surgen comprobantes de seguros vinculados al desarrollo del transporte de pasajeros, tal como lo exige el art. 19 de la ordenanza municipal nº 7635. Reiteró que los ingresos mensuales cobrados por la actora a los propietarios de vehículos que suministran el servicio de transporte están gravadas con el Impuesto al Valor Agregado y no fueron exteriorizados en las declaraciones juradas de dicho tributo. Explicitó que el cálculo del ajuste contempló las fechas de alta y bajas de vehículos informadas por la Dirección de Transporte Público municipal, la cantidad de vehículos de terceros y lo manifestado por la firma con respecto al promedio de utilización de los rodados (20 días) y el canon diario ($120) (conf. fs. 201/210 del legajo de inspección II);

(vi) En la vista conferida mediante resolución 14/18, la AFIP indicó que sobre la base de los datos recabados por la fiscalización, confeccionó un detalle con los vehículos de terceros que prestaron servicio a la actora hasta el 30/01/17 por un total de 67 y un muestreo de 26 propietarios a los que se les solicitó documentación respaldatoria sobre su vinculación comercial con Remises Ciudad Paisaje S.R.L. e información sobre montos abonados en concepto de canon u otros pagos durante el período fiscalizado. En función a los resultados del mentado muestreo, la mayoría manifestó que no poseían copia de los contratos por haber sido entregados a la Municipalidad, otros negaron haber tenido vinculación con la actora y sólo dos (Félix Roberto Filleul y Julio Arturo Johnson) dijeron haber cobrado un canon diario de $60. Asimismo, el organismo fiscal explicitó que "*a efectos de liquidar el Impuesto al Valor Agregado de los períodos 01/2016 a 01/2017 se consideró como base imponible el*


#37699932#381777081#20230831093902425

monto resultante de multiplicar los días trabajados por mes con cada vehículo por el canon de $120. Los días trabajados por cada vehículo surgen de considerar las fechas de altas y bajas de los mismos informados por la Municipalidad de Paraná, y de las 20 jornadas promedio de utilización de los rodados, según lo manifestado por el socio" de la actora (conf. fs. 268 del legajo de inspección II);

(vii) El 2/03/18, la actora presentó su descargo y mediante resolución del 21/03/18 la AFIP admitió la prueba testimonial solicitada por la contribuyente y dirigida a los propietarios y choferes de vehículos (conf. fs. 275/283vta. y 291/296 del legajo de inspección II). A partir de la prueba producida en sede administrativa, surge que: **a-** Nilda Álvarez y María Inés Herrera indicaron que no tenían trato ni habían prestado servicios a Remises Ciudad Paisaje S.R.L. (conf. fs. 313 y 322 del legajo de inspección II); **b-** Félix Roberto Filleul prestó servicios para la actora durante el período fiscalizado, a razón de "*3 a 4 días a la semana en un promedio de 7 u 8 horas diarias*" y pagaba a la remisería el 10% de la recaudación aproximadamente. Asimismo, aseveró que "*no está permitido por Directiva municipal*" tomar pasajeros en la calle, sin autorización del sistema de radio llamado (conf. fs. 314/315 del legajo de inspección II); c- Ariel Ricardo Bracco manifestó que prestó servicios para la actora "*muy pocos días, con 5 o 6 horas al día*" a quien le pagaba un 10% de lo recaudado instrumentado a través de un ticket emitido por la remisería que no conserva y ratificó que no estaba permitido tomar pasajeros de la calle, sin autorización del sistema de radio llamado (conf. fs. 316/317 del legajo de inspección II); **d-** Paola Ceballos no pudo precisar la cantidad de días en los que prestaba el servicio para la actora debido a que su vehículo se rompía con frecuencia y manifestó que el pago a la contribuyente consistía en un porcentaje de la recaudación diaria. Efectuó idéntica mención a los testimonios anteriores con respecto a la prohibición de tomar pasajeros en la calle; información reiterada por el resto de los testigos (conf. fs. 318/318, 320 y 324 del legajo de inspección II); **e-** Mariela Alejandra Díaz explicó que prestaba el servicio de remis "*cuando se podía* (…) *6 u 8 en promedio*" y que pagaba a la actora "*un canon fijo de $50 a $60, más o menos un 10% de lo recaudado*" (conf. fs. 320/321 del legajo de inspección II); y f- Agustina Constanza Furno, indicó que era propietaria del vehículo por el cual se consultaba pero no dio mayores precisiones puesto que el chofer era su padre (conf. fs. 324/325 del legajo de inspección II);

(viii) La determinación de oficio recepta las conclusiones de la prueba producida en sede administrativa y reitera los cargos formulados en la vista. En concreto, explica que la actora desarrolla dos actividades, a saber: "*a) servicio de transporte automotor de pasajero mediante remises con chofer, la que está comprendida en la exención contemplada en el art. 7, inc. h), apartado 12 de la ley del*

USO OFICIAL

impuesto (servicios de taxímetros y remises con chofer); y b) servicio de radio-taxi, consistente en un servicio de radiocomunicaciones móviles terrestres integrado por una estación central y estaciones móviles de abonados, destinados a cursar mensajes entre ambos a cambio de una retribución. La actividad es prestada mediante la contratación de terceros, limitándose su actividad a la de gestor o promotor al proporcionar clientes a los taxistas, sus abonados, a quienes les cobra un canon" (fs. 27/28). Asimismo, advierte que la firma impugnó la liquidación del gravamen -practicada en función a la información brindada por el socio de la firma actora a cargo del control de los pagos y las cobranzas- pero no aportó prueba alguna para rebatirla (fs. 6/37); y

(ix) La única prueba producida ante el *a quo* refiere al oficio dirigido a la Municipalidad de Paraná según el cual Remises Ciudad Paisaje S.R.L. "*está autorizada a funcionar para la prestación de servicio de remis de esta ciudad según Decreto Nº 536/03 desde fecha 2/06/2003. D) Según legislación vigente no se regula por el Municipio de esta Ciudad E) Los servicios de radio comunicaciones Móviles terrestre No es injerencia de esta Dirección de Transporte su habilitación, oportunamente se dejó copia en su legajo del Expediente Nº 8826/2006, del registro de la Comisión Nacional de Comunicaciones, la empresa Remises Ciudad Paisaje SRL* (…) *donde expone una autorización precaria Dt. 1537/2007 – desde 4 de abril del 2007*" (fs. 130).

4º) Que, el **art. 86 de la ley 11.683**, contempla que en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá la cuestión teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que se hace en la sentencia de los hechos.

Por ello, la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que el Tribunal *a quo* hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Sala *in re* "*Clement S.C.A.*", sent. del 10/11/98; entre muchas otras).

5º) Que, en lo que atañe al **marco normativo involucrado**, es dable recordar que el art. 3º, inciso e, apartado 21, de la ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que "*Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: ... e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes ... 21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina*".


#37699932#381777081#20230831093902425

Por su parte, el art. 7º, inciso h, apartado 12 de esa ley -texto modificado según el decreto 802/2001- dispone que "*los servicios de taxímetros y remises con chofer, realizados en el país, siempre que el recorrido no supere los 100 kilómetros (100 km.)*" se encuentran exentos del gravamen en cuestión.

El art. 33.1 del decreto reglamentario de la ley del impuesto precisa que "*a los fines de la exención dispuesta en el artículo 7º, inciso h), punto 12 de la ley, se entenderá por servicios de transporte de pasajeros terrestres urbanos y suburbanos, a los habilitados como tales por los organismos competentes en jurisdicción nacional, provincial y municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*".

Por su parte, la ordenanza municipal nº 7635 que regula el "*Transporte Diferencial de Pasajeros en Automóvil – Remise*" establece los requisitos que deben cumplir los sujetos interesados en prestar el servicio de "*Remise*" para ser permisionarios. En lo que aquí interesa, la referida normativa exige que el local de administración cuente con "*servicio telefónico, a nombre del permisionario y sistema de radio llamado, con frecuencia autorizada*" (conf. art. 6º, inciso 3º). Asimismo, prevé que "*los vehículos afectados al servicio, sólo podrán tomar pasajeros en la vía pública cuando hubiera sido solicitado en la administración del permisionario*" (conf. art. 12, inciso 2º) y que, al menos, el 20% de los vehículos a afectar al servicio debe ser de propiedad del permisionario (conf. art. 10). A su vez, el art. 14 reza que *"[e]l permisionario deberá cumplimentar el pago de todas las disposiciones tributarias municipales vigentes, al igual que los tributos provinciales y/o nacionales que correspondiente más los tributos que se fijen para la prestación de este nuevo servicio*" y el art. 19 del mismo cuerpo legal exige al permisionario la contratación de seguros que cubran la responsabilidad civil por lesiones, muertes o daños a personas y cosas transportadas y a terceros y cosas de terceros no transportadas y póliza por accidente de trabajo al personal que presta servicios en la "*empresa*" (fs. 38/41vta.).

Es dable añadir que el sumario del dictamen 80/2002 de la Dirección de Asesoría Técnica indica que "*dada la similitud del servicio de transporte brindada por las agencias de remises y las empresas de radiotaxis se entendió procedente aplicar idéntico criterio al expuesto en el Dictamen nº126 (DAT) a los servicios prestados por estas últimas, ello así siempre y cuando las mismas asuman la responsabilidad frente al pasajero por el servicio de transporte que brindan*". En tal sentido, se concluye que la empresa de radiotaxis deberá facturar al usuario, que así lo requiera, el 100% del valor del viaje a nombre de la empresa de radiotaxis, y recibirá por parte del taxista abonado una factura por el porcentaje que el mismo recibe del viaje. En caso de que las mentadas empresas actúen como gestoras o promotoras siendo su función proporcionarle clientes al taxista, es decir, cuando por el servicio de transporte no asumen responsabilidad

USO OFICIAL

alguna, su actividad resulta alcanzada por el art. 3º, inciso e, del apartado 21 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, debiendo facturar al taxista abonado el porcentaje que se le cobra en carácter de comisión por el viaje otorgado.

En cuanto al dictamen 68/2001 que fuera referenciado por la parte actora, es dable destacar que en aquella ocasión, la Dirección de Asesoría Técnica indicó que "*cuando la prestación de un servicio es efectuada a nombre propio, el usuario pacta con el prestador en esas condiciones y es éste último quien debe responder por la mentada prestación* (…) *el hecho de que la agencia de remises contrate para la realización de su actividad a otros prestadores, cualquiera sea la modalidad de remuneración que convenga con ellos, no modifica que jurídicamente, al actuar a su nombre, sea la responsable ante el prestatario por el servicio de que ese trata*". Así pues, "*si la empresa asume los riesgos y responsabilidades de la prestación del servicio de transporte, en estas circunstancias corresponderá encuadrar la actividad de la agencia en el aludido punto 12*". Ahora bien, cabe destacar que, en ese mismo dictamen, los consultantes distinguieron la referida actividad de aquella consistente en "*la intermediación en la prestación del servicio de transporte, gestionando la organización y recepción de pedidos, percibiendo por tal concepto una comisión*" que consideraron gravada por la ley del Impuesto al Valor Agregado.

6º) Que, en el caso, los elementos probatorios reunidos acreditan que **la actora desarrolló dos actividades: el servicio de transporte de pasajeros y el servicio de radio llamado** entendido como un servicio de radiocomunicaciones móviles terrestres integrado por una estación central y estaciones móviles de abonados, destinadas a cursar mensajes entre ambos a cambio de una retribución. A tal fin, resultan determinantes los términos del contrato de suministro *supra* detallado y el abono pagado por los propietarios de los vehículos afectados al transporte de pasajeros a la actora en contraprestación a la puesta a disposición del servicio de radiofrecuencia al que refiere el art. 1º de los instrumentos relevados por la inspección (conf. considerando 3º *supra*).

Dicha circunstancia sumada a la falta de pruebas que demuestren que la totalidad de la facturación (o ingresos) de la actora provenía directamente del usuario del servicio de transporte y no de los taxistas/remiseros abonados al servicio de radiofrecuencia, conllevan a ratificar las conclusiones a que arribó el Tribunal Fiscal. Máxime cuando, como lo aclaró el *a quo*, la pretensión fiscal convalidada considera alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado al servicio de radiofrecuencia prestado a "*otros con los que se vinculó a través de un contrato de suministro que fueron los que facturaron la prestación y abonaron a la aquí recurrente una comisión que ésta debió gravar*" (fs. 168vta.).

En nada modifica lo expuesto el hecho de que la normativa municipal que regula el transporte diferencial de pasajeros en el ejido municipal llevado adelante por remises exija al permisionario un sistema de radio llamado con frecuencia autorizada

(conf. art. 6º, inciso 2º de la ordenanza municipal obrante a fs. 38vta.) puesto que aquella previsión no impide distinguir entre la actividad de transporte y el servicio de radiofrecuencia a la luz de la ley del Impuesto al Valor Agregado. En este punto, es dable señalar que la alusión a los servicios de transporte habilitados por la autoridad competente efectuada por el decreto reglamentario de la ley del gravamen no constituye una delegación de las facultades federales a las autoridades locales para delimitar la exención impositiva o el alcance de la actividad exenta del Impuesto al Valor Agregado, tal como pregona la actora (fs. 216vta.).

Por lo demás, la Sala III de este Excma. Cámara tiene dicho que a fin de encuadrar la actividad en cuestión en la exención tributaria, el contribuyente debe demostrar, por un lado, que su facturación proviene directamente del usuario del servicio de transporte —término utilizado en sentido amplio que puede abarcar al tomador del servicio o pasajero propiamente dicho— y no de los titulares de remises con quienes celebra contratos de locación de servicios, y, por el otro, que es ella (la agencia de remise) quien asume el riesgo por el servicio de transporte y la responsabilidad frente al usuario (conf. causa nº 36.184/2013, *in re* "*Radio Taxi Siglo XXI SRL (TF* 29645-I) c/*DGI*", sent. del 10/12/13 y causa nº 25079/2014, *in re* "*Primera Clase SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 25/03/15). En el último de los precedentes, la Sala III tuvo en cuenta que la empresa Primera Clase S.A. celebraba contratos de locación de servicios con los titulares de los automóviles y licencias de remise (locatarios) mediante los cuales se obligaba a brindar sus servicios como agencia de apoyo de remise —asignando viajes— y a proveerlos de equipos de comunicación satelital y radial en comodato, recibiendo en contraprestación el abono de un canon por parte de los locatarios; circunstancias análogas a las que surgen de los "*contratos de suministro*" aportados a la fiscalización que, además, exigen a los propietarios de los vehículos con los que contrató la actora que presten "*el servicio de remis, por su cuenta, en forma personal y/o a través de terceros*" (conf. cláusula séptima, fs. 151 del legajo de inspección I).

7º) Que, en respuesta a los agravios referidos a la **liquidación del gravamen adeudado** y a los parámetros utilizados por la AFIP para determinar el impuesto aquí involucrado, se advierte que la Administración justificó sus cálculos en: **(i)** las manifestaciones de la propia actora relativas a la cantidad de días trabajados por los vehículos afectados al transporte y al canon diario abonado por aquéllos; **(ii)** los automóviles dados de alta en la Municipalidad durante el período cuestionado para la prestación del servicio; y **(iii)** los probables problemas de las unidades vehiculares en función a los cuales "*se consideró prudente considerar que los remises prestaban el*

USO OFICIAL

servicio un promedio de 20 días al mes" (página 24 de la resolución determinativa de oficio).

Dichos elementos, conjuntamente con la orfandad probatoria respecto a: **(i)** los tickets emitidos y/o recibos entregados en concepto de canon o abono estipulado en los "*contratos de suministro*" y cuya existencia fue reconocida por los terceros propietarios de los vehículos afectados al transporte; y (ii) "*el registro analítico de los vehículos afectados, como así también de los viajes realizados, donde consten hojas de ruta, recorridos, tarifas, nómina de conductores afectados por turno, horarios de ingreso-egreso al mismo*" exigido por el art. 6º, inciso 3º, de la ordenanza municipal nº 7635, sellan la suerte adversa del agravio impetrado.

Asimismo, cabe recordar que el acto de determinación de deuda constituye un acto administrativo que goza de presunción de legitimidad razón por la cual quien lo impugne debe demostrar de modo irrebatible su arbitrariedad, pues en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios (conf. esta Sala en la causa n° 28/07, "*Azul Infinito S.A. (T.F. 200830) c/ D.G.I.*", del 9/06/09).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que "*el contribuyente está obligado a proporcionar los comprobantes necesarios para que la Dirección General Impositiva pueda verificar la exactitud de sus declaraciones juradas. En materia de determinaciones impositivas de oficio rigen, para la carga de la prueba, reglas distintas a las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente*" (*Fallos*: 268:514; 201:322). En efecto, "*las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar la nulidad en juicio (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69 y 328:53)*" (esta Sala *in re* "*Comercio Internacional SA c/AFIP DGI -Resol 6789/10 y 11/00 s/D.G.I.*", del 30/03/10).

Por lo demás, es dable mencionar que en un caso análogo al aquí examinado, la Sala III de esta Cámara advirtió que la carencia de pruebas aportadas por la interesada no sólo produce que sus dichos se presenten como inverosímiles sino que, a la vez, impide verificar la correlación entre lo estimado por el Fisco y la realidad económica que invoca la contribuyente encartada (conf. causa Nº 36.184/2013, *in re* "*Radio Taxi Siglo XXI SRL (TF* 29645-I) c/*DGI*", sent. del 10/12/13).

Por su parte, en respuesta a la denegatoria de la prueba pericial contable ofrecida ante el *a quo* (conf. fs. 79vta. y 125) cabe señalar que la actora no había propuesto dicho medio probatorio en sede administrativa (conf. fs. 282vta., legajo de


#37699932#381777081#20230831093902425

inspección II), tal como lo indicó la AFIP (fs. 106vta.), en contravención a lo exigido por el art. 166 de la ley 11.683.

Por último, resta agregar que los datos que surgen de las declaraciones testimoniales referenciadas por la contribuyente en su memorial no resultan suficientes para desvirtuar el *quantum* de la pretensión fiscal dado el acotado valor probatorio que esta prueba reviste en sede fiscal (conf. *Fallos*: 268:514 y esta Sala *in re* "*Borras, Héctor Juan c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 29/06/21).

8º) Que en lo que atañe a la **revocación de la multa impuesta**, cabe recordar que la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor ***no es suficiente*** para configurar la transgresión, pues el sistema consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (*Fallos*: 271:297; 303:1548, entre otros; y, esta Sala "*Hansung Ar S.A.*", sent. del 27/12/96 y "*Cooperativa de O. y S. de Despeñaderos Ltda. (TF 14955-I) contra D.G.I.*", sent. del 26/08/99, entre muchos otros).

USO OFICIAL

Al respecto, este Tribunal considera que si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 es de carácter prevalentemente objetivo —por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada—, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida no puede considerarse cometida la infracción omisiva, ya que la finalidad de la norma es castigar a quien por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (conf. esta Sala, "*Frigorífico San Jorge Patagonia S.A.*", sent. del 09/03/95, entre muchas otras).

Así pues, la multa del art. 45 de la ley 11.683 puede eximirse por la causal del "*error excusable*", "*para lo cual el contribuyente debía probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en una omisión del tributo*" (conf. Sala III, en la causa nº 36.571/12, *in re* "A*rgentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c/ DGI*", del 13/02/13; y Sala V en la causa nº 22.846/06, *in re* "*Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ D.G.I.*", del 11/05/06).

En el escenario descripto y teniendo en cuenta la complejidad interpretativa de las normas involucradas (locales y federales) y los distintos criterios jurisprudenciales vinculados al tratamiento impositivo de la actividad desarrollada por la actora en el Impuesto al Valor Agregado, corresponde convalidar lo resuelto por el *a*

#37699932#381777081#20230831093902425

quo en este punto y tener por configurada la existencia de un error de derecho excusable que autoriza a dispensar la aplicación de la sanción impuesta con sustento en el art. 45 de la ley de rito (conf. en sentido análogo, Sala III *in re* causa nº 36.184/2013, *in re* "*Radio Taxi Siglo XXI SRL (TF* 29645-I) c/*DGI*", sent. del 10/12/13 y causa nº 25079/2014, *in re* "*Primera Clase SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 25/03/15).

En cuanto a las **costas derivadas de la revocación de la multa**, corresponde confirmar lo decidido por el *a quo* por idénticas razones a las contempladas para valorar la concurrencia de un error excusable (conf. doctrina de esta Sala *in re* "*Agro Aceitera Córdoba S.A. (TF 36.730-I) contra D.G.I.",* sent. del 20/11/14).

Por ello, a mérito de lo precedentemente expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: a) rechazar el recurso de la parte actora, con costas (art. 68, primera parte, CPCCN); b) desestimar la apelación deducida por la AFIP, con costas por su orden (art. 68, segunda parte, CPCCN); y c) confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto ha sido materia de agravio.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 31/08/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37699932#381777081#20230831093902425